

ASSEGNAZIONE/CESSIONE AGEVOLATA BENI AI SOCI E TRASFORMAZIONE IN SOCIETÀ SEMPLICE

**I CHIARIMENTI DELLA CIRCOLARE
16.09.2016, N. 37/E**

**Condizioni
necessarie per
l'assegnazione:
il patrimonio**



- *L'assegnazione dei beni ha effetti sul patrimonio netto, riducendo il medesimo.*
- *In che misura rileva l'ammontare delle riserve presenti nel patrimonio aziendale?*



- **L'assegnazione dei beni ai soci comporta la necessità di annullare riserve contabili (di utili e/o di capitale) in misura pari al valore attribuito al bene in sede di assegnazione.**
- Tale valore può essere pari, superiore o inferiore al suo precedente valore netto contabile.



L'assegnazione è **possibile solo se le riserve disponibili sono almeno pari al valore** attribuito al bene in sede di assegnazione.

**Plusvalenze e
minusvalenze
contabili da
assegnazione**



L'assegnazione agevolata può riguardare soli i beni immobili non utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa da parte della società e/o beni mobili iscritti in pubblici registri.



- ***In relazione al valore attribuito contabilmente al bene, possono emergere plusvalenze o minusvalenze, oppure proventi/perdite.***
- ***Quali sono gli effetti fiscali?***



La plusvalenza (post assegnazione) non assume rilevanza fiscale, considerato che l'assolvimento dell'imposta sostitutiva, prevista dalla disciplina dell'assegnazione agevolata in esame, sostituisce la tassazione ordinaria dei componenti positivi ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap, chiudendo qualsiasi debito tributario in capo alla società.

... continua ...

Plusvalenze e minusvalenze contabili da assegnazione

- La **plusvalenza**, rilevata a conto economico, prendendo a riferimento il valore attribuito al bene, è **fiscalmente irrilevante per il suo intero ammontare**, anche se la stessa potrebbe risultare maggiore della plusvalenza fiscale (determinata sulla base del valore normale/catastale) sulla quale è applicata l'imposta sostitutiva.

Bilancio e riflessi fiscali per il socio

Iscrizione in bilancio della plusvalenza: riflessi nel modello Unico

- Essa è iscritta in bilancio e **sterilizzata con una variazione fiscale in diminuzione**; concorre alla formazione del risultato di conto economico relativo all'esercizio 2016 e, **in presenza di un risultato positivo, confluisce tra le riserve disponibili di patrimonio netto**.
- L'eventuale distribuzione di tale riserva seguirà il regime ordinario di tassazione come dividendo in capo ai soci percettori.

... continua ...

Plusvalenze e minusvalenze contabili da assegnazione

- Effetti della plusvalenza su:
- deducibilità degli interessi passivi;
 - spese di rappresentanza.



Rilevanza

- La plusvalenza rileva ai fini dell'applicazione dei criteri di deducibilità degli interessi passivi (**art. 96 Tuir**) e delle spese di rappresentanza (**art. 108, c. 2 Tuir**) che prendono a riferimento, rispettivamente, il «R.O.L.» e il «volume dei ricavi dell'attività caratteristica».
- Si tratta, infatti, di un **componente positivo che - seppur assoggettato a tassazione con le regole proprie della disciplina agevolativa in esame - risulta contabilizzato nella gestione caratteristica presa a riferimento dalle predette discipline**.

Differenziale positivo da assegnazione beni-merce

Alle conclusioni precedentemente indicate si perviene anche nel caso di assegnazione di beni merce che dia origine a un componente positivo di reddito.

Differenza positiva di reddito rilevato in contabilità

ricavi
meno
costi

- **Non assume rilevanza ai fini della determinazione del reddito d'impresa e dell'Irap.**
- Ove concorra alla determinazione del risultato d'esercizio e confluisca nelle riserve disponibili, è **tassato in sede di distribuzione come dividendo** in capo al socio percettore.
- **Rileva** ai fini dei criteri di deducibilità previsti nella disciplina degli **interessi passivi**.
- **Rileva** in ordine alle **spese di rappresentanza**.

Minusvalenze e componenti negativi derivanti dall'assegnazione agevolata

- *L'assegnazione agevolata si applica anche se l'operazione (beni patrimoniali e/o beni merce) genera un componente negativo di reddito e pur in presenza di una base imponibile per il calcolo dell'imposta sostitutiva (8% o 10,50%) pari a zero.*
- **Quali sono gli effetti della minusvalenza o del differenziale negativo?**

Minusvalenza

- **Non rileva** ai fini della determinazione del **reddito d'impresa** (cfr. art. 101 Tuir).
- **Rileva ai fini Irap** (principio della «presa diretta» dal bilancio).
- **Riduce il «R.O.L.»** preso a riferimento nel criterio di deducibilità degli interessi passivi (art. 96 Tuir).

... continua

... segue ...

Minusvalenze e componenti negativi derivanti dall'assegnazione agevolata

- *L'assegnazione agevolata si applica anche se l'operazione (beni patrimoniali e/o beni merce) genera un componente negativo di reddito e pur in presenza di una base imponibile per il calcolo dell'imposta sostitutiva (8% o 10,50%) pari a zero.*
- **Quali sono gli effetti della minusvalenza o del differenziale negativo?**

Differenziale negativo

- **Assume rilevanza** ai fini della determinazione del **reddito d'impresa**, sempre che il componente positivo sia stato determinato in misura pari al valore normale ex art. 9 Tuir (cfr. art. 85 Tuir).
- **Assume rilevanza ai fini Irap** sulla base del principio della presa diretta dal bilancio.
- **Riduce il «R.O.L.»** preso a riferimento nel criterio di deducibilità degli interessi passivi (art. 96 Tuir).

Trattamento delle riserve da annullare in sede di assegnazione

Il bene assegnato potrebbe fuoriuscire dalla società a un valore contabile diverso da quello rilevante in sede fiscale, poiché contabilmente rileva il valore attribuito dal redattore del bilancio, mentre fiscalmente quello normale/catastale.

Problema

Come si concilia ciò con il fatto che le riserve da annullare sono paramtrate al valore contabile attribuito al bene fuoriuscito, ossia che le riserve annullate contabilmente siano di entità diversa da quella del valore normale/catastale del bene preso a riferimento per la determinazione dell'imposta sostitutiva?

Trattamento delle riserve da annullare in sede di assegnazione

- Per consentire la fuoriuscita dei beni oggetto di assegnazione agevolata, **la società può liberare le riserve in sospensione d'imposta con applicazione dell'imposta sostitutiva in misura pari al 13%**.
- Ai fini del versamento della predetta imposta, attesa l'esclusiva rilevanza delle scelte contabili effettuate in sede di assegnazione, rileva l'ammontare delle riserve annullate, a prescindere dal fatto che queste siano diverse dal valore normale/catastale del bene.

Soluzione e utilizzo delle riserve in sospensione



- **Possono essere liberate riserve di importo non superiore a quello utilizzato in sede contabile** per consentire la fuoriuscita del bene.
- Le riserve in sospensione d'imposta sono utilizzabili solo nella misura necessaria a consentire l'assegnazione dopo avere «esaurito» le riserve di utili e di capitale già disponibili.

Esempio

Una società presenta la seguente situazione:

- riserve di utili: 30;
- riserve di capitale: 50;
- riserve in sospensione d'imposta: 100;
- valore attribuito al bene in sede contabile: 90.

Procedura seguita

1. Annulla riserve pari al valore attribuito al bene in sede contabile (90).
2. A tale fine, **annulla 30 di riserve di utili e 50 di riserve di capitale; inoltre, affranca con il versamento dell'imposta sostitutiva del 13% riserve in sospensione d'imposta di ammontare non superiore a 10.**

Trattamento delle riserve (circolare n. 26/E/2016):

- la presunzione di prioritario utilizzo delle riserve di utili (art. 47, c. 1, 2° periodo Tuir) è disapplicata (c. 118 della disciplina agevolativa) per l'intero importo oggetto di distribuzione in sede contabile;
- la disapplicazione, conseguentemente, non è limitata alla base imponibile assoggettata a imposta sostitutiva.

Compagine sociale

Ai fini dell'agevolazione, i soci devono risultare iscritti nel libro dei soci alla data del 30.09.2015. Come può essere provata tale situazione?

Data certa

- Per le società non obbligate alla tenuta del libro dei soci (esempio: società di persone), l'identità dei soci al 30.09.2015 deve essere provata con idoneo titolo avente data certa.
- **Costituisce titolo idoneo l'atto di trasferimento della partecipazione.**

Singoli diritti reali sui beni agevolabili

È possibile includere nella disciplina in questione diritti quali, ad esempio, usufrutto o nuda proprietà?

Soluzione

- **La risposta è negativa:** l'assegnazione o cessione agevolata non è possibile, **tranne nei casi di seguito evidenziati**, poiché il singolo diritto non è un bene.
- Nessuna preclusione, tuttavia, all'assegnazione/cessione del bene.

Esempio

- La società può beneficiare della disciplina agevolativa, realizzando la fuoriuscita del bene dal suo patrimonio, se:**
- **è titolare di un diritto reale sul bene** (esempio: titolare della nuda proprietà e bene in usufrutto o abitato dal socio) **e si libera del suo diritto reale** assegnando o cedendo definitivamente il bene al socio;
 - **ha la piena proprietà del bene e se ne libera** assegnando o cedendo ai soci singoli diritti reali (esempio: usufrutto a un socio e nuda proprietà ad altro socio).

Contestuale assegnazione di beni che producono componenti positivi e negativi



Premessa

Soluzione

Nel caso in epigrafe, quali sono i riflessi fiscali per la società?

- **Valore normale/catastale dei beni assegnati inferiore al costo fiscalmente riconosciuto:** base imponibile per imposta sostitutiva pari a zero.
- **Minusvalenza** generata dall'assegnazione di beni diversi da quelli merce: **indeducibile dal reddito d'impresa.**

- **L'assegnazione agevolata « plurima »,** ossia di beni merce e di altri beni, se configura componenti negative di reddito derivanti dall'assegnazione di beni merce prendendo a riferimento il valore normale/catastale, determina che tali componenti devono essere « usate » per ridurre l'importo di quelle positive sulla quali è applicabile l'imposta sostitutiva.
- Nel caso in esame, quindi, **i componenti positivi saranno assoggettati a imposta sostitutiva al netto dei componenti negativi.**

Beni concessi in affitto di azienda



È possibile cedere o assegnare in modo agevolato i beni concessi in affitto di azienda?

Caso 1

Caso 2

- **Il contratto di affitto di azienda, avendo per oggetto una universalità di beni, non consente** di ricondurre il singolo bene compreso nell'azienda alla tipologia di « bene » suscettibile di **assegnazione/cessione.**
- Tale soluzione riguarda anche la società che svolge, in via esclusiva o prevalente, l'attività di affitto d'azienda.

Possono essere, **invece,** assegnati/ceduti i **singoli beni** ricompresi nel contratto di affitto di azienda **che, prima dell'assegnazione/cessione, non rientrino più nel contratto di affitto del complesso aziendale.**

Affrancamento riserve in sospensione

Qualora sia affrancata la riserva in sospensione, mediante pagamento dell'imposta sostitutiva del 13%, l'utilizzo della medesima a fronte dell'assegnazione quali effetti produce in capo ai soci?

Premessa

- Le riserve in sospensione, ordinariamente, derivano da una precedente legge speciale di rivalutazione di cui la società ha beneficiato.
- La legge che ha generato una riserva in sospensione d'imposta prevede i presupposti al verificarsi dei quali scatta la tassazione della stessa riserva. **In alcuni casi, infatti, è prevista la tassazione della riserva ogni qualvolta è utilizzata contabilmente; in altri, invece, solo in caso di distribuzione.**
- Pertanto, l'imposta sostitutiva del 13% si applica sulla base dei presupposti di tassazione stabiliti dalla legge che ha istituito la sospensione.

Affrancamento riserve in sospensione

Soluzione

Il pagamento dell'imposta sostitutiva del 13%, operato dalla società, libera le riserve utilizzate in sede di assegnazione ed è **definitivo e liberatorio anche per i soci assegnatari di qualsiasi ulteriore tassazione.**

Soci di società di capitali

- Il pagamento dell'imposta sostitutiva, operato dalla società per utilizzare le riserve in sospensione d'imposta, **determina l'irrelevanza in capo agli stessi dell'importo assoggettato a tassazione dalla società.**
- L'irrelevanza fiscale in capo al socio dell'importo assoggettato a imposta sostitutiva del 13% dalla società è applicabile, **purché tale importo non sia già stato utilizzato in precedenza nella determinazione del reddito del socio.**

Affrancamento riserve in sospensione

La riserva in sospensione d'imposta, infatti, nasce (ordinariamente) a seguito di una precedente legge di rivalutazione beneficiata dalla società, la quale ha optato per il versamento dell'imposta sostitutiva sui maggiori valori dei beni (attribuendo, quindi, rilevanza fiscale alla rivalutazione), senza optare anche per il versamento dell'imposta sostitutiva utile a «liberare» la riserva.



Soci di società di persone

- Poiché la base imponibile sulla quale la società ha versato l'imposta sostitutiva sui maggiori valori dei beni (nella precedente rivalutazione) corrisponde alla riserva in sospensione d'imposta, **occorre evitare che la stessa base imponibile non sia considerata due volte.**
- In particolare, i soci delle società di persone non possono fruire di un doppio incremento del valore della partecipazione (una prima volta al momento della rivalutazione, quando la società ha versato l'imposta sostitutiva sul maggior valore dei beni; una seconda volta al momento dell'affrancamento della riserva in sospensione d'imposta).

Ammontare dei dividendi tassabili

Per effetto dei precedenti chiarimenti, in definitiva, come risulta tassato il dividendo attribuito al socio della società di capitali (assegnazione bene/riserve annullate)?

Soluzione

Il socio di società di capitali assegnatario, **indipendentemente dall'entità delle riserve annullate contabilmente, assoggetterà a tassazione come dividendo il valore normale/catastale del bene assegnato, al netto degli importi assoggettati a imposta sostitutiva dalla società** e pari alla somma dei valori che scaturiscono:

- dalla differenza tra il valore normale/catastale e il valore fiscale dei beni assegnati (sulla quale si applica l'imposta sostitutiva dell'8% o del 10,50%);
- dall'entità delle riserve in sospensione d'imposta annullate per consentire l'assegnazione dei beni ai soci (sulle quali si applica l'imposta sostitutiva del 13%).

Soci di società di persone: ulteriori osservazioni

Nelle società di persone, l'applicazione delle ordinarie regole di tassazione per trasparenza determina, per i soci, l'irrelevanza dell'importo già tassato dalla società con il pagamento dell'imposta sostitutiva relativa all'assegnazione agevolata?

Soluzione

- **La risposta è affermativa:** il socio assegnatario, infatti, prima di operare la riduzione del costo della partecipazione in misura pari agli utili ricevuti (pari, in questo caso, al valore normale/catastale del bene preso a riferimento dalla società), deve incrementare lo stesso dell'importo assoggettato ad imposta sostitutiva.
- **Tali conclusioni trovano applicazione anche per i soci delle società di capitali che abbiano optato per il regime di trasparenza fiscale** (articoli 115 e 116 Tuir).

Il «sottozero»

Anche nelle società di persone potrebbe verificarsi che il valore normale/catastale del bene assegnato sia maggiore rispetto al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione (precedentemente aumentato della differenza assoggettata a imposta sostitutiva dalla società). Quali sono le conseguenze fiscali?

Soluzione

Il differenziale negativo non può essere attribuito al meccanismo di applicazione della disciplina agevolativa in esame, ma a vicende estranee quali, ad esempio, la circostanza che il socio assegnatario abbia acquistato la partecipazione a un valore più basso rispetto al valore economico della società.

Pertanto, non si applicano le norme specifiche previste dalla disciplina agevolativa in esame, ma quelle **che prevedono la tassazione come utile di tale differenziale negativo** [art. 47, c. 7 Tuir], eventualmente tassabile separatamente [art. 17, c. 1, lettera l) Tuir].

SistemaRATIO
Centro Studi Castelli

Il «sottozero»

Le considerazioni che precedono valgono anche per i soci di società in contabilità semplificata?

Soluzione

- La medesima tassazione in capo al socio potrebbe verificarsi, peraltro, anche nel caso in cui l'assegnazione sia effettuata da società in contabilità semplificata, non essendo prevista una specifica deroga in tal senso dalle norme del Tuir.
- **Si tratta, anche in questo caso, di un reddito che assume la natura di utile.**

Costo fiscale partecipazione del socio

Il costo fiscale della partecipazione del socio **in contabilità semplificata** deve essere **determinato in via extracontabile**, con le stesse modalità previste dall'art. 68, c. 6 Tuir.

SistemaRATIO
Centro Studi Castelli

Passaggio da contabilità semplificata a ordinaria

Quali sono gli effetti del cambiamento del regime contabile in presenza di bene già rivalutato e successiva assegnazione?

Soluzione

- La rivalutazione effettuata dai contribuenti in contabilità semplificata¹ non genera una corrispondente riserva in sospensione d'imposta (circolari n. 11/E/2009 e n. 22/E/2009), anche nel caso in cui il contribuente, successivamente alla rivalutazione, transiti dal regime di contabilità semplificata a quello di contabilità ordinaria.
- Conseguentemente, **il maggior valore del bene rivalutato trova la sua contropartita, nel passaggio al regime ordinario, in una riserva libera da vincoli.**
- **Il successivo annullamento di tale riserva - per consentire l'assegnazione dei beni ai soci - non è assoggettato a imposta sostitutiva del 13%.**

¹ **A differenza di quanto avviene per i contribuenti «ordinari».**

Assegnazione e cessione: analogie e differenze

Quali sono le analogie e le differenze fra la cessione agevolata e l'assegnazione dei beni?

Analogie con l'assegnazione

L'operazione agevolata di assegnazione e quella di cessione dei beni ai soci **sono disciplinate con talune regole comuni quali, ad esempio:**

- la stessa imposta sostitutiva;
- l'identico ambito oggettivo di applicazione;
- uguali modalità di versamento dell'imposta.

Anche nel caso di cessione potrebbero generarsi:

- **plusvalenze contabili** (bene iscritto nelle immobilizzazioni);
- **differenziali positivi di reddito** (beni merce).
Incrementando l'utile d'esercizio, tali importi potrebbero **confluire tra le riserve disponibili di patrimonio netto.**

Cessione agevolata dei beni

Quali sono gli effetti fiscali della distribuzione di riserve derivanti dalla cessione agevolata dei beni?

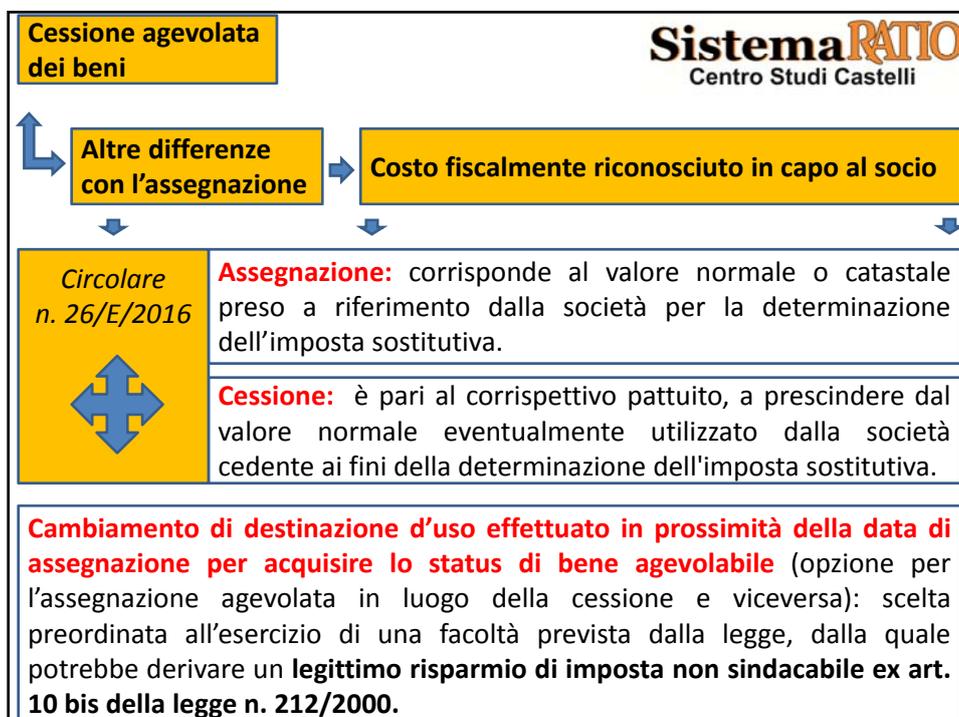
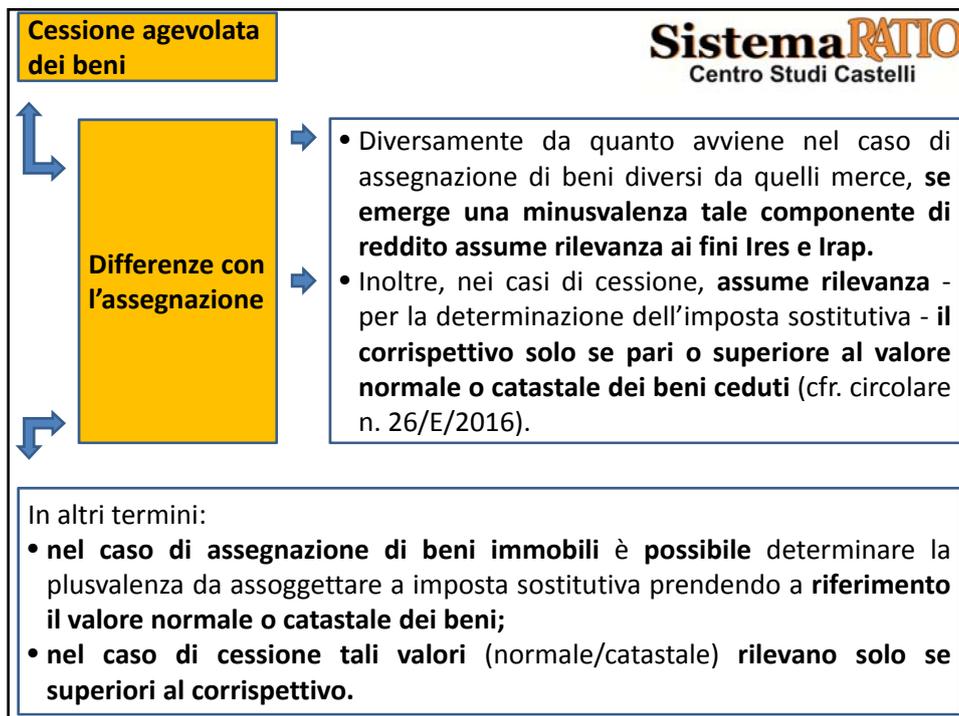
Società di persone

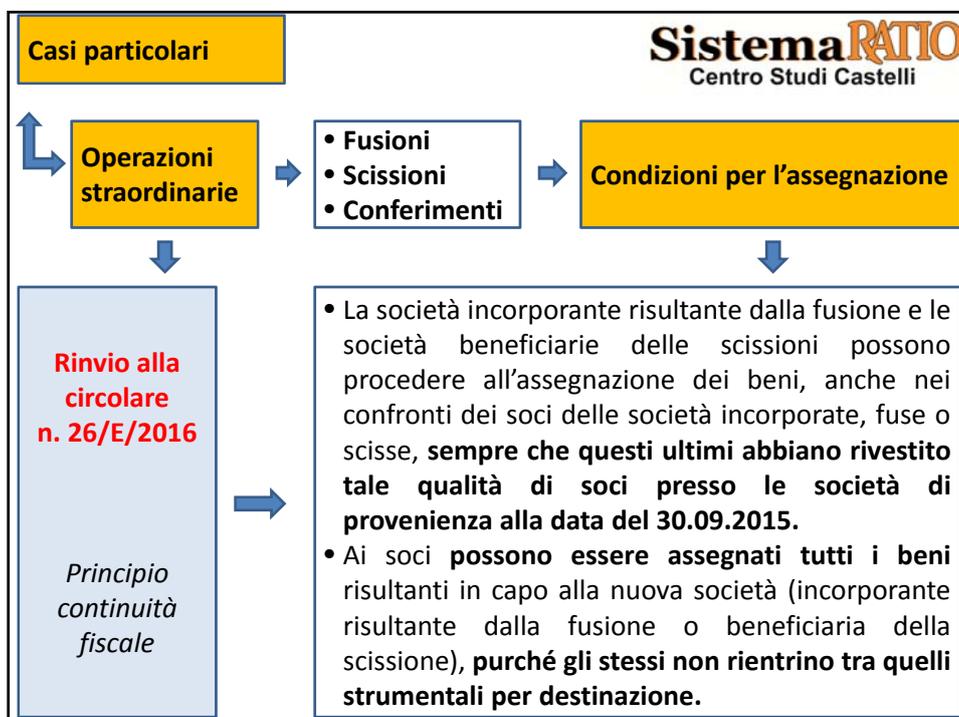
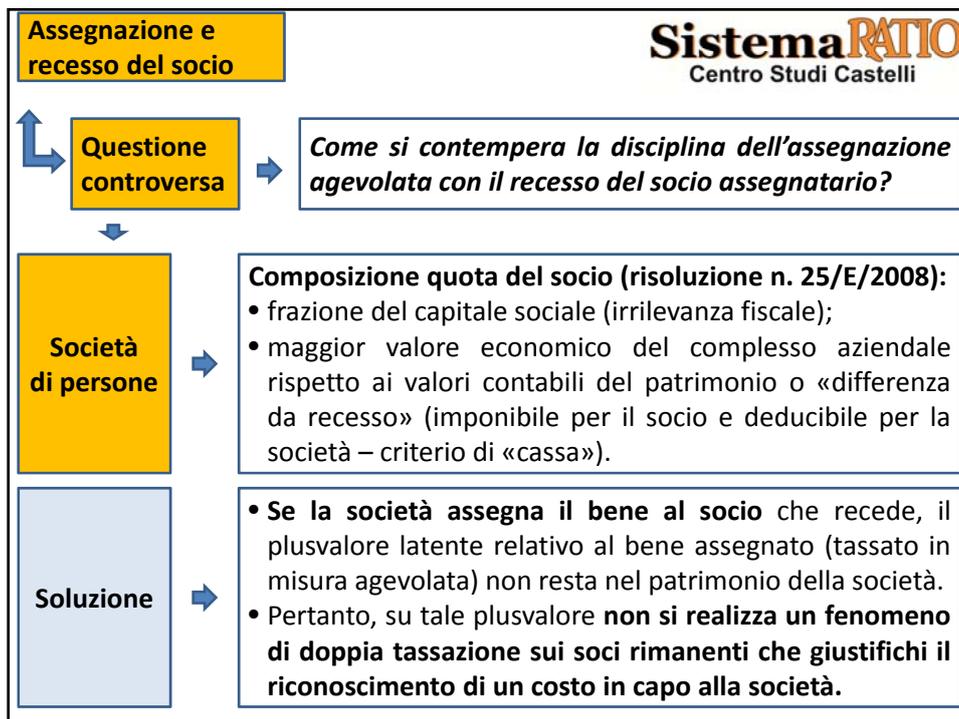
La distribuzione di tali **riserve ridurrà il costo fiscale della partecipazione che, in precedenza, si era incrementato della differenza assoggettata a imposta sostitutiva.**

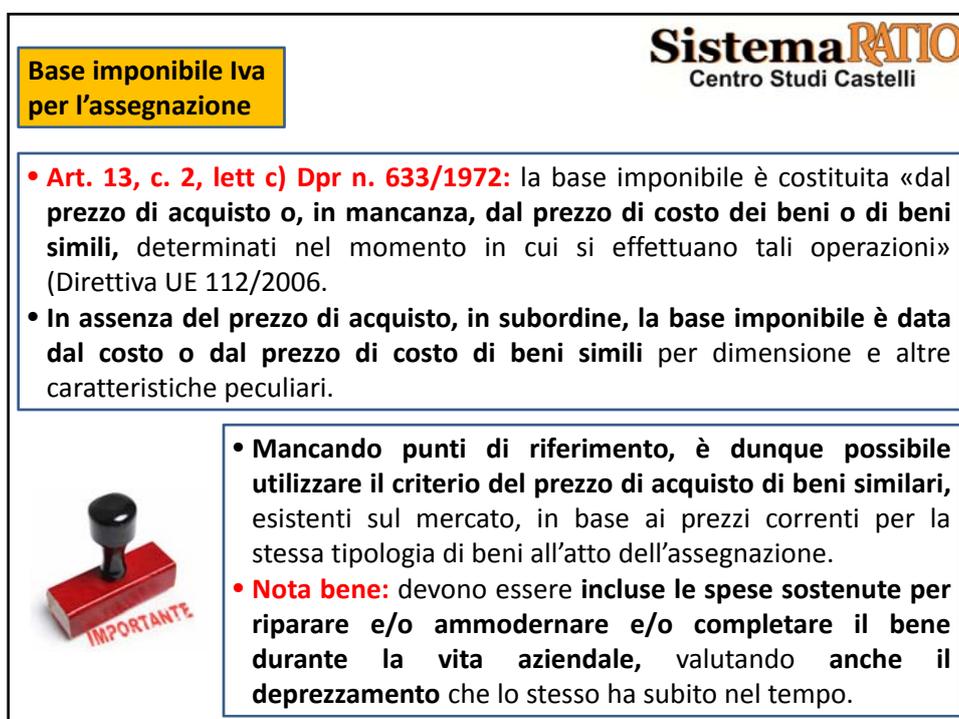
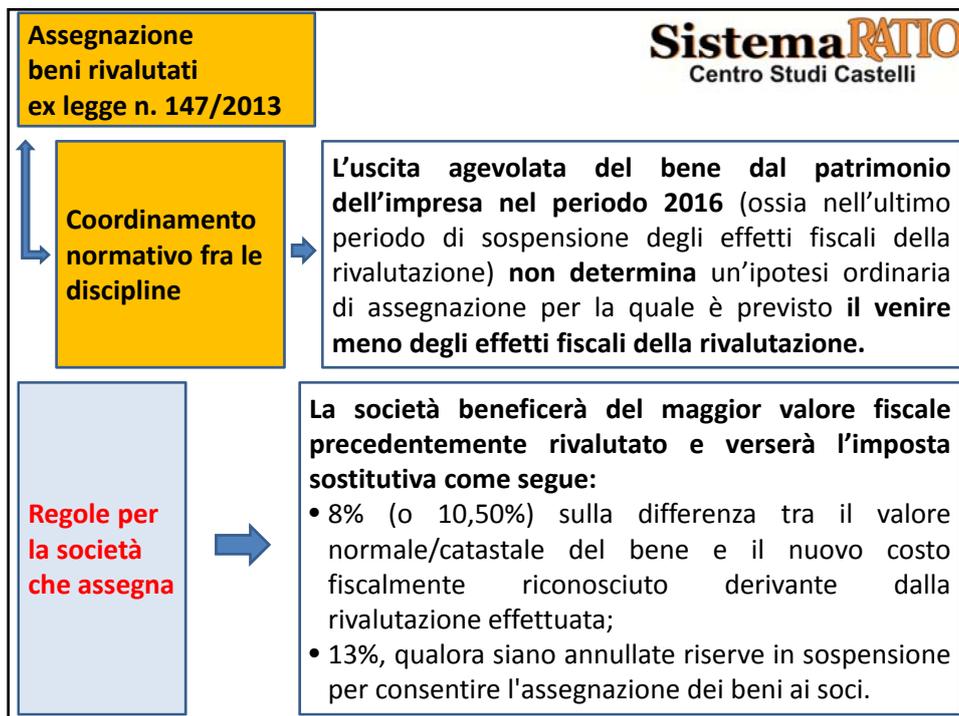
Società di capitali

La distribuzione sarà **tassata con le regole ordinarie previste per i dividendi in capo ai soci percettori, al netto dell'importo della differenza assoggettata a imposta sostitutiva dalla società.**

- **Anche nella cessione i componenti di reddito** (ricavi e costi) possono dare luogo all'**emersione di un risultato negativo, rilevante ai fini Ires e Irap.**
- Se dalla cessione di più beni emergono componenti negative di reddito, esse devono essere usate per ridurre l'importo di quelle positive sulle quali è applicabile l'imposta sostitutiva (*componenti positivi tassati al netto dei componenti negativi*).







SistemaRATIO
Centro Studi Castelli

Rettifica Iva per le assegnazioni «Fuori campo» Iva ... continua

Problema → *Quali sono le regole da seguire, ai fini della rettifica Iva, per i beni assegnati «fuori campo Iva»?*

Quadro di sintesi → L'obbligo di rettificare l'Iva detratta all'acquisto e i criteri con i quali deve essere operata **dipende**:

- dal regime applicato ai beni ammortizzabili in sede di assegnazione;
- dal fatto che l'assegnazione avvenga durante il periodo di tutela fiscale (fabbricati: 10 anni; altri beni: 5 anni).

La **rettifica** della detrazione (art. 19-bis2) deve essere operata **anche in relazione agli interventi** di riparazione e di recupero edilizio relativi agli immobili **acquistati senza esercitare la detrazione.**

Natura degli interventi:

- aventi natura incrementativa del valore dell'immobile;
- che non abbiano esaurito la loro utilità.

SistemaRATIO
Centro Studi Castelli

Rettifica Iva per le assegnazioni «Fuori campo» Iva ... segue

Problema → *Quali sono le regole da seguire, ai fini della rettifica Iva, per i beni assegnati «fuori campo Iva»?*

Soluzione → La **rettifica della detrazione deve essere operata** non solo per le assegnazioni in regime di esenzione, ma **anche per quelle fuori campo Iva, in quest'ultimo caso limitatamente all'imposta assoluta sugli eventuali interventi incrementativi** (che non abbiano esaurito la loro utilità) operati sull'immobile nel corso del periodo di tutela fiscale, dato che lo stesso è stato acquistato senza esercitare la detrazione.

Definizione assegnazioni «fuori campo Iva»

Beni per i quali la detrazione dell'Iva non è avvenuta:

- in ragione del loro acquisto presso un soggetto privato;
- acquisto prima dell'introduzione del tributo;
- integralmente, ai sensi degli articoli 19, 19-bis1 e 19-bis2 del Dpr n. 633/1972.

